Corrigé de l'épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session de contrôle – septembre 2000

PREMIÈRE PARTIE

a) La "SGE" bénéficie du régime totalement exportateur prévu par le CII.

Le régime de faveur offre des avantages fiscaux au profit :

- de la société elle-même,
- des actionnaires,
- des investisseurs et des gestionnaires de nationalité étrangère.

Le régime totalement exportateur est accordé sur simple déclaration à déposer auprès des services de l'API et sans satisfaire à la condition du minimum de fonds propres.

b) La "SGE" décide de donner en gérance libre son unité à la société "NOUR" et ce, pour une période de 5 ans moyennant le paiement de la somme de 8.000 D HT par mois.

La société "NOUR" créée depuis 1994 exploite une unité industrielle dont la production est destinée principalement au marché local, donc elle ne peut pas prétendre au régime totalement exportateur.

La société "SGE" perd le régime totalement exportateur du fait de la non exploitation de l'investissement déclaré et doit procéder à la régularisation de sa situation fiscale et douanière (principalement).

Au niveau de la société :

- Sur le plan fiscal : retrait des avantages accordés à la société :
  - régime suspensif au titre des équipements,
  - régime suspensif au titre des constructions,
  - régime suspensif au titre des matières premières et articles en stock.
- Dégrèvement fiscal suite au réinvestissement des bénéfices au sein de l'entreprise.

Sur le plan douanier :

- Droit de douanes et taxes d'effet équivalent (équipements, matières premières, articles, pièces...)

Au niveau des actionnaires :

Le dégrèvement fiscal accordé initialement aux souscripteurs (au taux de 100%) n'est plus motivé, il sera réclamé moyennant les pénalités de retard.

La régularisation de cette situation peut être effectuée aussi par la société elle-même.

Au niveau des investisseurs et des gestionnaires de nationalité étrangère :

Le régime douanier de faveur (effets personnels et voitures de tourisme) n'est plus motivé, les bénéficiaires doivent réexporter les biens personnels ou, à défaut, solliciter la régularisation, pour la mise à la consommation, par le paiement des droits et taxes.

Au niveau de la société NOUR :

Le régime totalement exportateur ne peut pas être accordé, elle peut éventuellement bénéficier des avantages liés à l'exportation soit dans le cadre du droit commun :

- article 48-7 du code de l'IR et de l'IS,
- articles 11 et 15 du code de la TVA,

soit déposer une déclaration d'investissement et réaliser un minimum de fonds propres pour bénéficier des dispositions de l'article 22 du CII.

Par ailleurs, le loyer perçu par la société "SGE" demeure imposable selon le droit commun, il supporte la TVA au taux de 18%.

La retenue à la source opérée par la société "NOUR" est imputable au niveau des acomptes provisionnels de la société SGE.

DEUXIÈME PARTIE

1- Régime fiscal applicable à la société "NOUR" au titre de l'ensemble de ses activités.

Ce régime doit être déterminé en envisageant les deux hypothèses suivantes :

1ère hypothèse : La société "NOUR" ne dispose pas d'un établissement stable à l'étranger

Dans cette hypothèse, les bénéfices à l'exportation provenant de son activité industrielle et de prestation de

services sont déductibles en totalité pendant les dix premières années à partir de la première opération d'exportation et de moitié à partir de la 11ème année et ce, indifféremment en application des dispositions du droit commun ou du CII.

A ce titre, la première période de 10 ans doit être déterminée pour chaque investissement à part du fait que la date de la première opération d'exportation n'est pas la même pour les différents investissements réalisés par la société.

2ème hypothèse : La société "NOUR" dispose d'un établissement stable à l'étranger

Dans cette hypothèse, le bénéfice rattaché à cet établissement stable n'est pas soumis à imposition en Tunisie et ce, en application du principe de territorialité consacré aussi bien par le droit interne que par les conventions internationales de non double imposition. Du reste, le bénéfice provenant de l'activité industrielle est soumis aux mêmes règles d'imposition énoncées dans la 1ère hypothèse.

2- Sort fiscal des rémunérations servies aux prestataires tunisiens et étrangers

Le sort fiscal de ces rémunérations diffère selon que les travaux soient réalisés en Tunisie ou à l'étranger et, dans ce dernier cas, selon que ces travaux constituent ou pas un établissement stable.

a) Les travaux sont réalisés en Tunisie :

Au niveau des sous-traitants :

- Sous-traitants tunisiens :

Selon la nature de leur mission, ces sous-traitants sont considérés comme professionnels libéraux (études) ou prestataires de services (montage ou surveillance). Ainsi, leur rémunération est soumise au régime fiscal suivant :

- Pour les personnes physiques, imposition à l'IR dans la catégorie BNC avec retenue à la source de 2,5% ou 5% ou dans la catégorie BIC, selon le cas.
- Pour les personnes morales, imposition à l'IS dans les deux cas avec retenue à la source de 2,5% lorsque la rémunération est constituée d'honoraires.

- Sous-traitance étrangers :

Existence de convention de non double imposition

• Disposant d'une base fixe ou d'un établissement stable en Tunisie :

Même régime que pour les sous-traitants tunisiens.

• Ne disposant pas d'une base fixe ou d'un établissement stable en Tunisie :

Si honoraires, retenue à la source de 15%, sauf dispositions conventionnelles plus favorables.

Si prestation de services, pas d'imposition.

Absence de convention de non double imposition

Si études, imposition des bénéfices provenant d'une exploitation sise en Tunisie ou retenue à la source de 15% en l'absence d'exploitation.

Si prestation de services, dans tous les cas, imposition en Tunisie.

Au niveau de la société :

Les rémunérations sont considérées comme charges admises fiscalement en déduction sous réserve, pour les honoraires, qu'ils soient déclarés à l'administration fiscale.

b) Les travaux sont réalisés à l'étranger :

Absence de convention :

Au niveau des sous-traitants :

- Sous-traitants tunisiens :

• Disposant d'un établissement à l'étranger :

- Honoraires : retenue à la source de 15%.
- Prestation de services : pas d'imposition.

• Ne disposant pas d'un établissement à l'étranger :

- Honoraires : retenue à la source de 2,5% ou de 15% + C.A.
- Prestation de services : C.A sans retenue à la source.

Au niveau de la société :
Déductible si elle est établie en Tunisie, sous réserve de déclaration (pour les honoraires).
Non déductible si rattachée à un établissement installé à l'étranger.

- Sous-traitants étrangers :
Non imposables.
Pour les honoraires : retenue à la source de 15%.

Existence de convention

Au niveau des sous-traitants :

- Sous-traitants tunisiens :

• Disposant d'un établissement stable à l'étranger :

- Honoraires : retenue à la source de 15%, sauf dispositions conventionnelles plus favorables.
- Prestation de services : pas d'imposition.

• Ne disposant pas d'un établissement stable à l'étranger :

- Honoraires : Chiffre d'affaires + retenue à la source de 2,5% ou de 5%.
- Prestation de services : Chiffre d'affaires sans retenue à la source.
- Sous-traitants étrangers :
- Honoraires : retenue à la source de 15%, sauf dispositions conventionnelles plus favorables.
- Prestation de services : Non imposable, sans retenue à la source.

Au niveau de la société :

- Rattaché à un établissement stable installé à l'étranger : Non déductible et pas de retenue à la source.
- Rattaché à un établissement stable installé en Tunisie : Déductible avec retenue à la source pour les honoraires sous réserve de déclaration.

3- Traitement fiscal des rémunérations allouées au personnel tunisien

Absence de convention

- Si résident d'après le droit commun : imposition en Tunisie sans imputation de l'impôt payé à l'étranger.
- Sinon : non imposition en Tunisie.

Existence de convention :

- Si résident d'après la convention : imposition en Tunisie avec possibilité d'imputation de l'impôt payé à l'étranger.
- Sinon : non imposition en Tunisie.

TROISIÈME PARTIE

1- Mr Zayed a le droit de contester l'arrêté de taxation de l'amende pour défaut de tenue de comptabilité et ce, devant la commission spéciale de taxation d'office.

La procédure est celle prévue en matière d'appel présenté à l'encontre des arrêtés de taxation d'office.

2- L'administration a procédé au redressement du revenu de Mr Zayed en réintégrant la plus-value réalisée à l'occasion de la cession des actions émises par la société Nour au motif que les opérations répétées de cession constituent une spéculation sur les titres, elles sont de nature à attribuer à Mr Zayed la qualité de commerçant.

Cette position est contestable sur le plan juridique et elle est contraire à la réalité et ce, pour les motifs suivants :

I- L'administration a violé les dispositions du code de l'IRPP et de l'IS et du code de commerce

L'article 9 du code de l'IRPP et de l'IS a défini le bénéfice industriel et commercial en disposant que "sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices réalisés dans des entreprises exerçant une activité commerciale au sens du code de commerce".

De son côté, l'article 2 du code de commerce prévoit que "est commerçant, quiconque, à titre professionnel, procède à des actes de production, circulation, spéculation, entremise, sous réserve des exceptions prévues par la loi.

Notamment, est commerçant, quiconque à titre professionnel procède : "à l'achat et à la vente ou à la location des biens quels qu'ils soient".

Enfin, l'article 3 du code de commerce énonce que "est soumis aux lois et usages du commerce, quiconque, de manière habituelle, procède aux opérations visées à l'article 2, en vue de réaliser un bénéfice".

En application de ces textes, la qualité de commerçant ne s'acquiert que dans la mesure où les actes se caractérisent par la répétition, l'habitude, la profession et la réalisation de bénéfice dans le cadre d'une entreprise. Ainsi, une personne physique qui procède à des achats et des ventes ne peut avoir la qualité de commerçant que dans le cas où elle achète en vue de la revente à titre habituel en vue de la réalisation d'un bénéfice.

Cette position a été adoptée depuis plusieurs années par la doctrine et la jurisprudence en France.

Jean Calais Auloy, Juris Classeur commercial, I, fascicule 35 : "Le spéculateur devient commerçant s'il accomplit habituellement des opérations de bourse et s'il en tire l'essentiel de ses ressources (Hamel, Lagarde et Jauffret, op. cit, t. I, 339 - jauffret, D. Encycl.dr.com., V, commerçant, n. 71). Cela revient à admettre que le spéculateur exploite une entreprise commerciale.

Cette conception ne nous semble pas devoir être admise. D'une part, la jurisprudence n'offre pratiquement aucun exemple d'opération de bourse qui, faite isolément, ait était considérée comme un acte de commerce ; comme dans tout achat pour revente, la commercialité suppose la répétition, et ce n'est pas là, pensons-nous, un simple procédé de preuve, c'est une exigence de fond, d'autre part, il nous semble difficile de traiter en commerçant le spéculateur habituel ; l'exercice d'une profession, l'exploitation d'une entreprise, supposent que des biens ou des services soient mis à la disposition d'une clientèle ; le spéculateur en bourse ne produit rien, il n'a pas de clientèle ; il n'a donc certainement pas la qualité de commerçant (En ce sens, Ripert et Roblot, traité élémentaire de droit commercial, t.1, Ed. 1980, n. 139 et 169).

Un arrêt de la cour d'appel apporte une précision. Il qualifie le spéculateur de commerçant lorsqu'il en fait sa profession habituelle, s'il ne justifie pas d'une autre activité, ni d'une situation de fortune qui lui aurait permis de spéculer uniquement en vue de la fructification de ses capitaux (Paris, 5e Ch., 13 janv. 1976 : JCP. 77, II, 18576, observ. Boitard. Rev. trim. dr. com. 1977, 74, note A. Jauffret).

Les opérations de bourse sont très souvent le fait de non-commerçants, qui jouent en bourse comme ils le feraient à d'autres jeux de hasard ; il n'existe aucune raison vraiment déterminante de commercialiser ces opérations".

Dans le même sens, Jean Paillusseau et Jean Jacques Cassain et Henry Lazarski et Philippe Peyramaure, Cession d'entreprise, Ed. Dalloz, 4e Ed. 1999 : "Du point de vue juridique, les cessions d'actions comme les cessions de parts, sont normalement considérées comme actes de nature civile".

La doctrine récente en France considère les cessions de titres comme actes de nature civile.

En Tunisie, l'achat et la vente de titres doivent être des actes de nature civile, et en tout état de cause, ils ne peuvent attribuer la qualité de commerçant que dans la mesure où ils sont réalisés conformément aux conditions énoncées par les articles 2 et 3 du code de commerce.

Dans le cas d'espèce :

- Les titres objet du litige ont été acquis par la souscription et libération, ils n'ont pas fait l'objet d'un achat en bourse avec une intention spéculative, il s'agit d'un simple investissement ayant donné à Mr Zayed la qualité d'actionnaire dans la société Nour, ce qui exclut le caractère professionnel et habituel de l'achat en vue de la revente avec l'intention de réaliser un bénéfice.

- Les titres objet du litige ont été vendu à deux reprises et pour des raisons personnelles, ce qui exclut aussi les caractères habituel et spéculatif.

L'administration s'est limitée à avancer le caractère spéculatif des opérations ainsi que la qualité de commerçant de Mr Zayed, elle n'a pas apporté preuve de ces allégations.

Les faits avancés par Mr Zayed démontrent qu'il n'a pas effectué d'opérations spéculatives lui attribuant la qualité de commerçant. Ainsi, la plus-value réalisée par Mr Zayed à l'occasion de la cession des titres ne peut pas être considérée comme un bénéfice au sens des articles 2 et 3 du code de commerce et de l'article 9 du code de l'IRPP et de l'IS.

Pour ces motifs, les réintégrations doivent être rejetées et l'arrêté de taxation annulé.

II. La plus-value réalisée par les personnes physiques à l'occasion de la cession de titres non inscrits au bilan d'une entreprise n'est pas soumise à l'IRPP

Le code de l'IRPP et de l'IS n'a pas prévu l'imposition de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession de titres dans la mesure où ceux-ci ne font pas partie des éléments de l'actif d'une entreprise.

Pour ce motif, les réintégrations doivent être rejetées et l'arrêté de taxation annulé.

III. A titre subsidiaire, le fait que l'administration ait retenu comme base imposable le montant total de la plus-value constitue une violation des règles juridiques relatives à la détermination du bénéfice imposable

Les bases d'imposition établies par voie de taxation d'office doivent être arrêtées en faisant application des dispositions législatives ou réglementaires qui gouvernent l'assiette et le calcul des impôts ou taxes en cause.

Les bases doivent être fixées à un montant se rapprochant autant que possible de la réalité et, en tout état de cause, dans la limite des présomptions qui peuvent être tirées des renseignements et documents disponibles.

Les présomptions ne sont pas des affirmations "gratuites" tels que chiffre d'affaires fixé à … ou majoré de …

Ces affirmations n'ont aucune base juridique mais établissent au contraire un abus et excès de pouvoir de la part de l'administration. Les présomptions sont donc des faits certains, des constatations dont l'existence peut être démontrée et prouvée aisément puisqu'il s'agit d'un fait.

Le tribunal administratif a dans son arrêt n° 193 du 24/11/1989 défini les présomptions au sens de l'article 58 du code de la patente (art. 66 du code de l'IRPP et de l'IS).

Pour ces motifs, la base retenue par l'administration doit être rejetée.